Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1344/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. September 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Pascal Mollard, Daniel Riedo
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

X._____GmbH,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend

MWST (1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998); Nachweis der Erbringung der Dienstleistung ins Ausland; "Management-fees"

Sachverhalt:

A. Die A._____AG wurde gemäss Handelsregisterauszug des Kantons Zürich am 29. Oktober 1969 gegründet. Sie war vom 1. Januar 1995 bis zum 31. März 1998 als Mehrwertsteuerpflichtige im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ihr Zweck bestand unter anderem in der Fabrikation von und dem Handel mit elektronischen Geräten, Büromaschinen und Büroartikeln aller Art.

B. Per 31. Dezember 1997 wurde die A._____AG in die B._____GmbH umgewandelt. Am 31. Juli 1998 wurde sodann die C._____GmbH gegründet. Diese übernahm den Geschäftsbereich "Fabrikation und Handel mit elektronischen Geräten, Büromaschinen und Büroartikeln aller Art, insbesondere elektronischen und anderen Rechen-, Zeitmess- und Übermittlungsgeräten" der B._____GmbH gemäss Übernahmebilanz per 30. April 1998.

C. An mehreren Tagen im Februar 1999 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt darauf machte sie mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 249'126 vom 10. Juni 1999 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 eine Nachforderung von Fr. 432'448.75 Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) geltend. Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen aus der Aufrechnung von "Management-fees", die die Steuerpflichtige ihren Konzerngesellschaften im Ausland in Rechnung gestellt und nicht versteuert hatte. Als Begründung führte die ESTV in der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 249'126 vom 10. Juni 1999 aus, dass auf den Fakturen für verrechnete "Management-fees" die Angaben über Art, Gegenstand und Umfang der Umsätze fehlten. Mit dem Schreiben vom 9. Juli 1999 bestritt die C._____GmbH die Aufrechnung der "Management-fees" als steuerbaren Umsatz. Die ESTV forderte diese in der Folge mit dem Brief vom 17. August 1999 auf, detaillierte Angaben zu den ausgestellten Rechnungen bezüglich der "Management-fees" des Jahres 1997 einzureichen. Mit dem Schreiben vom 3. März 2000 legte die C._____GmbH dar, wieso die erfolgte Nachbelastung der Steuer auf den Managementdienstleistungen ihres Erachtens nicht gerechtfertigt sei. Sie brachte insbesondere vor, dass der Nachweis für die Steuerbefreiung der in Frage stehenden Dienstleistungen aufgrund der fakturierten Rechnungen in genügendem Masse erbracht worden sei. Am 21. März 2000 reichte sie zudem mehrere Kopien von Rechnungen nach.

D. Die ESTV bestätigte ihre Nachbelastung mit dem Entscheid vom 8. August 2000, wogegen die C._____GmbH am 8. September 2000 Einsprache erhob. Sie legte erneut dar, dass der Exportnachweis hinreichend erstellt worden sei.

E. Mit der Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt vom 12. Mai 2003 (Schweizerisches Handelsamtsblatt [SHAB] Nr. ...) firmierte die C._____GmbH neu unter dem Namen X._____GmbH.

F. Mit dem Schreiben vom 5. September 2003 forderte die ESTV die Einsprecherin auf, alle dem Posten "Management-fee" zugrundeliegenden Rechnungen einzureichen und anzugeben, in welchem Umfange und weshalb die Nachbelastung nicht anerkannt werde. Die Einsprecherin kam am 4. November 2003 dieser Aufforderung nach. Die ESTV ersuchte sie sodann am 11. November 2003, die den Rechnungen zugrundeliegenden Verträge nachzureichen, soweit sie auf den Rechnungen zur Umschreibung der Leistungen darauf hingewiesen habe. Mit dem Schreiben vom 27. November 2003 teilte die Einsprecherin der ESTV mit, dass die verlangten Verträge nicht aufgefunden werden konnten.

G. Mit dem Einspracheentscheid vom 30. Januar 2004 (dieser ersetzte den Einspracheentscheid vom 12. Januar 2004 in gleicher Sache) erkannte die ESTV, dass der Entscheid vom 8. August 2000 im Umfang von Fr. 8'135.20 (zuzüglich Verzugszins) in Rechtskraft erwachsen sei und die Einsprache im Betrag von Fr. 50'205.30 gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen werde. Die Einsprecherin habe der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 noch insgesamt Fr. 374'107.50 abzüglich Fr. 182'270.85 sowie Fr. 25'172.35 (Steuerguthaben der C._____GmbH), ausmachend somit Fr. 166'664.30, Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass in den Rechnungen mehrheitlich nicht umschrieben sei, für welche Leistung genau die "Management-fees" geschuldet seien. Auch Verträge dazu, obwohl auf solche in den Rechnungen teilweise hingewiesen worden sei, existierten nicht oder nicht mehr. In diesen Fällen sei deshalb der Nachweis nicht erbracht, dass es sich um Leisungen handle, die im Ausland genutzt oder ausgewertet worden sind. Eine Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. l der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) könne deshalb nicht erfolgen.

H. Gegen diesen Einspracheentscheid führte die X._____GmbH (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 1. März 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: "Es sei Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, vom 30. Januar 2004 betreffend Dienstleistungsexport aufzuheben. Die MWST-Nachforderung der Beschwerdegegnerin aus den Dienstleistungsexporten von Fr. 374'107.50 sei aufzuheben und der Betrag der C._____GmbH, welcher mit der Forderung der A._____AG verrechnet wurde, sei zurückzuerstatten. Das Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin zuzüglich Vergütungszinsen sei zurückzuerstatten. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Der Beschwerdeführerin sei zudem eine Parteientschädigung zuzusprechen". Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass es grundsätzlich verständlich sei, dass der Gesetzgeber in der Mehrwertsteuerverordnung Anforderungen an den Nachweis des Dienstleistungsexportes bzw. Nutzung und Auswertung im Ausland stelle. Die Verwaltungspraxis habe jedoch mit dem Merkblatt Nr. 13 vom 31. Januar 1997 zusätzliche

Anforderungen an den buch- und belegmässigen Ausfuhrnachweis aufgestellt, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht mehr Rechnung trugen und nicht nachvollziehbar seien. Es müsse ihr gestattet sein, den Exportnachweis für erbrachte Dienstleistungen neben dem Text auf den gestellten Rechnungen auch durch andere sachdienliche Angaben zu erbringen. Im vorliegenden Fall habe sie durch die bereits im Verfahren liegenden Informationen und Ausführungen zu den einzelnen Rechnungen den Export nachgewiesen. Im Weiteren machte sie geltend, dass auch nach der von ihr bestrittenen Praxis der ESTV hinsichtlich der Rechnungen an die D._____Inc., USA, der Nachweis der Steuerbefreiung erbracht sei, da in diesen Rechnungen (bzw. Gutschriftsanzeige) ein deutlicher Hinweis auf die beiden bestehenden Verträge "Management and Administrative Services Agreement" und "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" erfolgt sei bzw. zumindest eindeutig auf die genannten Verträge geschlossen werden könne. Mit der Beschwerde reichte die Beschwerdeführerin die beiden genannten Verträge an die SRK ein.

I. Mit der Vernehmlassung vom 21. April 2004 beantragte die ESTV die Gutheissung der Beschwerde im Umfange von Fr. 239'663.70, im Übrigen jedoch deren Abweisung unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung verwies sie grundsätzlich auf den Einspracheentscheid, erachtete nun allerdings aufgrund der neu ins Recht gelegten Vereinbarung "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 im Umfang der beantragten Gutheissung der Beschwerde den Nachweis der Steuerbefreiung als erbracht.

J. Mit dem Schreiben vom 28. November 2006 teilte die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG]; SR 173.32) übernehme.

K. Am 15. Februar 2007 forderte das BVGer die ESTV auf, über allfällige Auswirkungen im Zusammenhang mit Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) und der entsprechenden Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 auf das vorliegende Verfahren Stellung zu nehmen. Dieser Aufforderung kam die ESTV am 1. März 2007 nach. Sie führte aus, dass Art. 45a MWSTGV nicht dazu diene, bestehende Formvorschriften generell als unbeachtlich und unnötig einzustufen. Bei den ins Ausland erbrachten Dienstleistungen habe der Bundesrat als materieller Gesetzgeber mit Art. 16 Abs. 1 MWSTV klar stipuliert, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig, folglich mit schriftlichen Dokumenten wie Rechnungen, Verträge etc. nachzuweisen sei. Eine nachträgliche bloss schriftliche Erklärung des Steuerpflichtigen, wie sich ein Sachverhalt verwirklicht haben soll, genüge damit nicht. Die ESTV sehe daher in grundsätzlicher Hinsicht keinen Anlass, vom Beibringen des gesetzlichen Nachweises – auch unter Berücksichtigung von Art. 45a

MWSTGV – abzuweichen.

Am 31. Mai 2007 nahm die Beschwerdeführerin Stellung zu den Ausführungen der ESTV hinsichtlich Art. 45a MWSTGV. Sie führte aus, dass die objektive Würdigung des Sachverhalts unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vorliegenden Unterlagen es zumindest als glaubhaft, wenn nicht sogar als nachgewiesen erscheinen lasse, dass es sich bei den im Verfahren streitigen Dienstleistungen um solche handle, die als Dienstleistungsexporte im Ausland zu besteuern seien. Als weitere Beweismittel reichte die Beschwerdeführerin Buchhaltungsbelege über die Verbuchung der streitigen Rechnungen ein.

Auf die weitergehende Begründung der Eingabe ans BVGer wird - soweit entscheidwesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das BVGer Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das BVGer ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Die Adressatin des Einspracheentscheides vom 30. Januar 2004 war die A._____AG. Gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV tritt, wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein. Vorliegend erfolgte eine mehrfache Steuernachfolge im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV. Einerseits trat die B._____GmbH die Steuernachfolge der A._____AG, andererseits die C._____GmbH die Steuernachfolge der B._____GmbH an. Aufgrund der Umfirmierung der C._____GmbH in X._____GmbH ist die letztgenannte folglich zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.3 Das BVGer kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.4 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2. In Verwirklichung des im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs geltenden Bestimmungslandprinzips (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.1; Urteil des BVGer A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4) legt Art. 15 Abs. 2 lit l. MWSTV fest, dass andere [als die in Art. 15 Abs. 2 MWSTV vorgängig aufgezählten] steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Steuer befreit sind. Für die Steuerbefreiung sind somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Erstens muss der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens muss die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 3a/cc; XAVIER OBERSON, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 64 S. 435 und 441). Der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz des Leistungsempfängers ist dabei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.112 E. 3e).

2.1 Nach der Verwaltungspraxis erfolgt die Nutzung oder Auswertung bei sog. Managementdienstleistungen am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat. Als Managementdienstleistungen gelten dabei: "gegen Entgelt ("Management-fees") erbrachte Dienstleistungen in den Bereichen Werbung, Informationsüberlassung oder Informationsverschaffung, Datenverarbeitung, Buchprüfungen, Revisionen, Controlling, rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung oder ähnliche Dienstleistungen" (Merkblatt Nr. 13 der ESTV über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997, Seite 4; Urteil des Bundesgerichtes 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4).

3. Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV). Laut Kommentar des EFD zur MWSTV vom 22. Juni 1994 (S. 21) kommen als Beleg für den Nachweis von Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, vor allem Bestellungen oder Auftragsbestätigungen, weitere Korrespondenzen und Fakturen in Frage, aus denen klar hervorgeht, an wen und zu welchem Zweck eine bestimmte Dienstleistung erbracht worden ist.

3.1 Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis von ins Ausland erbrachten Dienstleistungen zunächst in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (1994) und sodann in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (jeweils Rz. 567) – nahezu wörtlich gleich – festgelegt. Danach werden verlangt: "Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen." Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie z.B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (Wegleitung 1997, Rz. 568).

3.2 Betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung von Management-dienstleistungen hat die ESTV im Merkblatt Nr. 13 in der Fassung vom 31. Januar 1997 im Speziellen festgehalten, dass
a) entweder in den Rechnungen detailliert aufgelistet werden muss, um welche Arten von Dienstleistungen es sich handelt, oder
b) auf der Rechnung nur die Formulierung "Management-fee" verwendet werden kann, in diesem Fall aber auf jeden Fall in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrunde liegenden Vertrag, in dem diese Dienst-leistungen im einzelnen umschrieben sind, anzubringen ist (Merkblatt Nr. 13, a.a.O., Seite 5).

3.2.1 Die ESTV lockerte mit dem Merkblatt Nr. 13 ihre Praxis für den Nachweis der Steuerbefreiung im Fall von Managementdienstleistungen somit insoweit, als die Steuerbefreiung auch dann geltend gemacht werden kann, wenn auf der Faktura bloss "Management-fees" ohne nähere Umschreibung der Arten der hiefür erbrachten Dienstleistungen vermerkt wird, sofern in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrundeliegenden Vertrag angebracht ist, in welchem solche Dienstleistungen im Einzelnen umschrieben sind.

3.2.2 Das Bundesgericht bestätigte in seinen Urteilen vom 31. März 2004 (2A.507/2002) und vom 14. März 2005 (2A.546/2003) die im Merkblatt Nr. 13 dargelegte Verwaltungspraxis betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung bei Managementdienstleistungen. Mit dem Merkblatt Nr. 13 seien keine neuen Anforderungen gestellt worden, sondern lediglich die bereits zuvor bestehende Regelung dahingehend liberalisiert worden, als in der Rechnung anstelle der detaillierten Aufstellung der erbrachten Leistungen – neben dem Vermerk "Management-fees", der allein nicht genüge – ein spezieller Verweis auf den diesen zu Grunde liegenden Vertrag angebracht werden könne. Diese Regelung stehe im Einklang mit den Grundsätzen der Mehrwertsteuerverordnung und könne sich im Besonderen auf die sich aus Art. 47 f. MWSTV ergebende Kompetenz der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Erlass näherer Bestimmungen

über die Buchführung stützen. Das Erfordernis, dass sich der Exportnachweis gemäss dem Merkblatt Nr. 13 aus schriftlichen Unterlagen, insbesondere aus den Rechnungen oder den Verträgen, auf welche diese ausdrücklich Bezug nehmen, ergeben müsse, stelle weder einen überspitzten Formalismus dar, noch sei es unverhältnismässig. Denn sobald die Rechnung keinen ausdrücklichen Hinweis auf den zu Grunde liegenden Vertrag enthalte, sei nicht sicher, ob sie die tatsächlich exportierte Dienstleistung erfasse (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.4). Es sei somit sachgerecht, bei Managementdienstleistungen, die in der Rechnung nicht einzeln detailliert aufgeführt werden, im Sinn der Erhebungswirtschaftlichkeit sowie aus Gründen der Rechtssicherheit einen ausdrücklichen Verweis auf das der Rechnung zugrunde liegende Vertragsverhältnis zu verlangen. Nur damit könne bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung mit ausreichender Sicherheit der Zusammenhang zwischen Faktura und Vertrag festgestellt werden. Denn das Erfordernis des genügenden Nachweises sei offensichtlich nicht erfüllt, wenn zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt, je nach Bedarf, noch ein Vertrag beigebracht werden könne, der unter Umständen zuvor gar nicht bestanden habe (Urteil des Bundesgerichts vom 14. März 2005 a.a.O. E. 2.6). Das Bundesgericht bestätigte somit auch die allgemeine Regel, dass nachträglich erstellte Dokumente für den Nachweis der Steuerbefreiung untauglich sind (vgl. dazu auch Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 4c und vom 12. September 2002 [CRC 2001-183] E. 5a, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.507/2002 vom 31. März 2004).

3.3

3.3.1 Am 1. Juli 2006 ist Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten, welcher wie folgt lautet: "Allein aufgrund von Formmängeln wird keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist".

Art. 45a MWSTGV stellt materiell eine sogenannte Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung dar. Art. 45a MWSTGV wurde durch das BVGer in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der alten Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelange (Urteile des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

3.3.2 Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungs-

praxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteile des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352 vom 25. April 2007 E. 6).

3.3.3 Die ESTV legte in ihrer Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006 hinsichtlich des Nachweises des Dienstleistungsexportes dar, dass bis anhin die Steuerbefreiung zum Vornherein nicht anerkannt worden sei, wenn in einer Rechnung die Leistung nicht präzise genug bezeichnet wurde. Ungenügend sei beispielsweise die Bezeichnung der erbrachten Dienstleistung mit "Managementdienstleistung" gewesen, falls keine nähere Beschreibung der konkret erbrachten Leistung in der Rechnung oder zumindest mittels Verweis in der selben auf einen Vertrag (dem Näheres hätte entnommen werden können) erfolgt sei. Inskünftig sei die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich, wenn aufgrund der gesamten Umstände (bspw. Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten usw.) glaubhaft gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1). Die ESTV lockerte somit ihre Praxis betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung bei Managementdienstleistungen – nach dem Erlass des Merkblattes Nr. 13 (vgl. E. 3.2.1) – ein zweites Mal.

3.3.4 Das Bundesgericht befasste sich in BGE 133 II 153, d.h. nach Inkrafttreten von Art. 45a MWSTGV, mit dem Nachweis des Dienstleistungsexports. Es hielt dabei fest, Art. 45a MWSTGV ändere nichts daran, dass für den Nachweis der Steuerbefreiung die Natur der Dienstleistung klar nachgewiesen sein müsse und der Steuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, wonach inskünftig die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände "glaubhaft" gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit. Die blosse "Glaubhaftmachung" der Art der Leistung ist nicht ausreichend, denn Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV unter der Aegide der MWSTV verlangt diesbezüglich den klaren "Nachweis". Der Steuerpflichtige ist somit vom entsprechenden Beweis nicht entbunden (BGE 133 II 153 E. 7.4). Art. 45a MWSTGV vermag Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV als materiellrechtliche Bestimmung nicht aufzuheben (E. 3.3.2). Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere auch, dass er die Natur der Leistung zu belegen hat. Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis der Art der Leistung erbracht worden ist, sind jedoch sämtliche vorhandenen Belege, insbesondere Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten etc., zu würdigen

(vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1 und auch BGE 133 II 153 E. 7.4: "à la lumière de l'ensemble des pièces du dossier...").

4. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bzw. ihre Rechtsvorgängerinnen in den Jahren 1995 bis 1998 Dienstleistungen an ihre Gruppengesellschaften in Deutschland, USA, Portugal, Deutschland, Frankreich und Singapur in Rechnung gestellt.

Die im Streit liegenden Rechnungen beschreiben die fakturierte Leistung dabei wie folgt:

- "As per Management and Administrative Services Agreement for fiscal year 1995" (Rechnung Nr. 7744 an D._____Inc.)
- "Management fees for fiscal year 1996 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7847 an D._____Inc.)
- "Management fees for fiscal year 1997 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7961 an D._____Inc.)
- "Management fees for Jan. + Feb. 1998" (Rechnung Nr. 8074 an D._____Inc.)
- "Reimbursement Prof. fees 1997" (Nr. 2830 von D._____Inc.)
- "Management fees January – June 1995" (Rechnung Nr. 7698 an Gruppengesellschaft in Portugal)
- "Management fees July – December 1995" (Rechnung Nr. 7724 an Gruppengesellschaft in Portugal)
- "Management fee Jan. - June 1995" (Rechnung Nr. 7692 an Gruppengesellschaft in Deutschland)
- "Management fee July – December 1995" (Rechnung Nr. 7716 an Gruppengesellschaft in Deutschland)
- "Management fee 1996" (Rechnung Nr. 7816 an Gruppengesellschaft in Deutschland)
- "Management fees 1997" (Rechnung Nr. 7979 an Gruppengesellschaft in Frankreich)
- "Management fees for fiscal year 1997 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7964 an Gruppengesellschaft in Singapur)

Unbestritten ist, dass die Leistungsempfänger ihren Geschäftssitz im Ausland haben. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin den buch- und belegmässigen Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV erbringen konnte, dass die entsprechenden Dienstleistungen dort (im Ausland) zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurden und damit gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV von der Steuer befreit sind. Dabei reduziert sich die Frage vorliegend darauf, ob die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis erbracht hat, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Leistungen um Managementdienstleistungen im Sinn der Verwaltungspraxis handelt, denn bei diesen erfolgt die Nutzung oder Auswertung am Ort, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz hat (E. 2.1).

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführerin reichte mit ihrer Beschwerde erstmals zwei

Verträge ein, welche zwischen der A._____AG (= Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) und der D._____Inc., USA, abgeschlossen worden waren. Es sind dies (a) das "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 sowie (b) das "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996. Beim ersten Vertrag wurde vereinbart, dass die A._____AG der D._____Inc. Management- und Verwaltungsleistungen für die Herstellung, Verkauf und den Vertrieb der (...) Produkte erbringe. Mit dem zweiten Vertrag vereinbarten die Parteien, dass die A._____AG der D._____Inc. die anteilgen Forschungs- und Entwicklungskosten weiterverrechne.

Die ESTV stimmt in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 der Beschwerdeführerin zu, dass mit dem erstgenannten Vertrag die Erbringung von Managementdienstleistungen im Sinn der Verwaltungspraxis vereinbart worden ist. Eine Zuordnung der in Frage stehenden Rechnungen zum "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 könne jedoch nur hinsichtlich der folgenden Rechnungen erfolgen:

1) Rechnung Nr. 7744 der A._____AG vom 18. März 1996
an die D._____Inc., USA, im Betrage von $ 850'000.-- (Kurs: 1,15): Fr. 977'500.--

2) Rechnung Nr. 7847 der A._____AG vom 31. Dezember 1996
an die D._____Inc., USA, im Betrage von $ 1'196'000.-- (Kurs: 1.35): Fr. 1'614'600.--

3) Rechnung Nr. 7961 der A._____AG vom 31. Dezember 1997
an die D._____Inc., USA, im Betrage von $ 924'000.-- (Kurs: 1,4553): Fr. 1'334'697.20

Total: Fr. 3'926'797.20

Bezüglich dieser Umsätze erachtet die ESTV den Nachweis der Steuerbefreiung gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV als erbracht. Sie stellt in der Folge in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 den Antrag, die Beschwerde in der Höhe von Fr. 239'663.70 (6,5% von Fr. 3'926'797.20 brutto) gutzuheissen.

4.1.2 Es ist zutreffend, dass das "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 die Erbringung von Managementdienstleistungen im Sinn der rechtmässigen Verwaltunspraxis regelt und die oben aufgeführten drei Rechnungen dieser Vereinbarung zugeordnet werden können. Bei den betreffenden Umsätzen handelt es sich somit um Leistungen die an Empfänger mit Geschäftssitz im Ausland erbracht und dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurden. Sie sind deshalb von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV). Die Beschwerde ist somit insoweit – entsprechend dem Antrag der ESTV – gutzuheissen. Die ESTV hat (soweit bereits bezahlt oder verrechnet) gemäss Art. 39 Abs. 4 MWSTV einen Vergütungszins zu 5% auszurichten.

4.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass auch die Rechnung Nr. 8074

vom 28. Februar 1998 der C._____GmbH an die D._____Inc. über $ 200'000.-- dem "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 zugeordnet werden könne, auch wenn sie lediglich den Vermerk "Management fees for Jan. + Feb. 1998" enthalte. Im Weiteren sei die Gutschrift Nr. 2830 vom 4. Dezember 1997 der D._____Inc. an die A._____AG über $ 101'048.20 dem "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996 zuordenbar.

4.2.1 Wie die ESTV zu Recht in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 ausführt, kann die Rechnung Nr. 8074 dem "Management and Administrative Service Agreement" insbesondere deshalb nicht zugeordnet werden, da diese Vereinbarung zwischen der A._____AG und der D._____Inc. abgeschlossen wurde, die Rechnung dagegen von der C._____GmbH stammt und kein Hinweis dahingehend besteht, dass die letztgenannte in die Vereinbarung eingetreten wäre. Die Beschwerdeführerin vermag hier somit die Art der in Rechnung gestellten Leistung nicht klar nachzuweisen.

4.2.2 Ebenfalls kann die Gutschrift Nr. 2830 vom 4. Dezember 1997 mit dem Vermerk "Reimbursement Prof. fees 1997" dem "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996 nicht klar zugeordnet werden. Hier liegt zwar eine Gutschrift der D._____Inc. an die A._____AG und somit eine solche unter den Vertragsparteien vor, doch gibt es sonst keinen Hinweis dafür, dass mit dieser Gutschrift anteilige Forschungs- und Entwicklungskosten hätten weiterverrechnet werden sollen. Zudem sieht die betreffende Vereinbarung keine Gutschriften, sondern Rechnungsstellung der A._____AG an die D._____Inc. vor (vgl. Seite 6 der Vereinbarung). Auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 31. Mai 2007, dass sie diese Gutschrift auf dem Konto Nr. 54410 "Agenten/Berater/Lawyer" verbucht habe, also auf einem Konto, welches Dienstleistungen umfasse, die dem Domizilprinzip unterständen, helfen ihr nicht weiter. Ein Buchhaltungsbeleg kann als rein interner Beleg den verlangten belegmässigen Nachweis für die Art der Leistung nicht erbringen, er zeigt nur die Verbuchung auf. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV verlangt denn auch einen buch- und belegmässigen Nachweis. Im Übrigen erscheint zudem unklar, wieso die anteilsmässige Verrechnung von Forschungs- und Entwicklungskosten auf einem Konto "Agenten/Berater/Lawyer" verbucht werden sollte. Auch hier konnte die Beschwerdeführerin somit den eindeutigen Nachweis der Art der Leistung nicht erbringen.

4.3 Die Beschwerdeführerin bringt hinsichtlich der Rechnungen der A._____AG an die Gruppengesellschaft in Portugal vor, dass es sich um Dienstleistungen im Bereich der technischen Unterstützung bzw. Marketing und Finanzen gehandelt habe. Belege für ihre Behauptungen reichte die Beschwerdeführerin keine ein. Auch hier vermochte sie somit den verlangten Nachweis, der die Natur der Leistung klar bestimmen würde, nicht zu erbringen. Das gleiche gilt für die Rechnungen der A._____AG

an die Gruppengesellschaft in Frankreich bzw. Singapur sowie an diejenige in Deutschland. Der Umstand, dass in den Rechnungen an die Gruppengesellschaft in Deutschland die deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin für die Steuerbarkeit der Leistung in der Schweiz keine Rolle spielen. Hinsichtlich der mit Schreiben vom 31. Mai 2007 von der Beschwerdeführerin eingereichten Buchungsbelege muss wiederum darauf hingewiesen werden, dass diese Belege nur die Verbuchung aufzeigen und somit keinen genügenden Nachweis für die Art der Leistung erbringen können.

4.4 Die Beschwerdeführerin wendet in ihrer Beschwerde vom 1. März 2004 allgemein ein, es sei zuzulassen, dass sie den Exportnachweis für erbrachte Dienstleistungen neben dem Text auf den gestellten Rechnungen auch durch andere sachdienliche Angaben erbringen könne. Zudem ergänzt sie in ihrem Schreiben vom 31. Mai 2007 in diesem Zusammenhang, dass die objektive Würdigung des Sachverhalts unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vorliegenden Unterlagen es zumindest als glaubhaft, wenn nicht als erwiesen erscheinen lasse, dass es sich bei den im Verfahren streitigen Dienstleistungen um solche handle, die als Dienstleistungsexport im Ausland zu besteuern seien. Bei dieser Sachlage bleibe gestützt auf Art. 45a MWSTGV kein Raum für ein Festhalten an den angefochtenen Aufrechnungen.

Was Art. 45a MWSTGV betrifft, ist unter Verweis auf BGE 133 II 153 festzuhalten (E. 3.3.4), dass diese Bestimmung nichts an der Vorschrift von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV ändert. Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere auch, dass er die Natur der Leistung zu belegen hat. Vorliegend wurden bei der Prüfung, ob der erforderliche Nachweis erstellt worden ist, sämtliche vorhandenen Belege gewürdigt (E. 4.1 bis E. 4.3). Die Beschwerdeführerin vermochte jedoch den buch- und belegmässigen Nachweis nur hinsichtlich der in E. 4.1 aufgeführten Leistungen zu erbringen. Zusammenfassend sind somit die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV vorliegend nur bei den Leistungen gemäss E. 4.1 erfüllt.

5.

5.1 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise, im Umfang von Fr. 239'663.70.--, gutzuheissen. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt. Nach Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Entscheide der SRK vom 6. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.58 E. 6b, vom

12. Dezember 2000, veröffentlicht in VPB 65.85 E. 7b).

5.2 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Vereinbarung, welche zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führte, erst im Beschwerdeverfahren eingereicht; dies obwohl die ESTV die Beschwerdeführerin bereits im Einspracheverfahren zumindest mit Schreiben vom 11. November 2003 explizit aufforderte, die entsprechenden Verträge nachzureichen. Sie ist folglich ihren Mitwirkungspflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie kein Verschulden treffe, da die Beschaffung der Verträge Zeit beanspruchte, was in internationalen Konzernen durchaus üblich sei, kann nicht gehört werden. Obwohl die Beschwerdeführerin Teil eines internationalen Konzerns ist, unterliegt sie als Steuerpflichtige in der Schweiz den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften gemäss Art. 47 Abs. 1 und 2 MWSTV. Sie hat somit insbesondere ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während mindestens sechs Jahren bzw. bis zur Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Unterlagen beziehen, ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Aus dem Umstand, dass sie dieser Pflicht offenbar ungenügend nachgekommen ist, kann sie keine Rechte ableiten. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde ist es deshalb gerechtfertigt, die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 6000.-- festgesetzt werden, ohne Ermässigung im Sinne von Art. 63 Abs. 1 VwVG der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung ist aus dem gleichen Grund nicht auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 239'663.70 gutgeheissen, im Übrigen abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: